Tweede Kamer der Staten-Generaal 2

Vergaderjaar 2014–2015

34 176

Wijziging van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek ter uitvoering van Richtlijn 2013/34/EU van het Europees parlement en de Raad van 26 juni 2013 betreffende de jaarlijkse financiële overzichten, geconsolideerde financiële overzichten en aanverwante verslagen van bepaalde ondernemingsvormen, tot wijziging van richtlijn 2006/43/EG van het Europees parlement en de Raad en tot intrekking van richtlijnen 78/660/EEG en 83/349/EEG van de Raad (PbEU 2013, L 182) (Uitvoeringswet richtlijn jaarrekening)

Nr. 4

ADVIES AFDELING ADVISERING RAAD VAN STATE EN NADER RAPPORT[1]

Hieronder zijn opgenomen het advies van de Afdeling advisering van de Raad van State d.d. 6 februari 2015 en het nader rapport d.d. 6 maart 2015, aangeboden aan de Koning door de Minister van Veiligheid en Justitie. Het advies van de Afdeling advisering van de Raad van State is cursief afgedrukt.

Bij Kabinetsmissive van 19 december 2014, no. 2014002454, heeft Uwe Majesteit, op voordracht van de Minister van Veiligheid en Justitie, bij de Afdeling advisering van de Raad van State ter overweging aanhangig gemaakt het voorstel van wet tot wijziging van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek ter uitvoering van Richtlijn 2013/34/EU van het Europees parlement en de Raad van 26 juni 2013 betreffende de jaarlijkse financiële overzichten, geconsolideerde financiële overzichten en aanverwante verslagen van bepaalde ondernemingsvormen, tot wijziging van richtlijn 2006/43/EG van het Europees parlement en de Raad en tot intrekking van richtlijnen 78/660/EEG en 83/349/EEG van de Raad (PbEU 2013, L182), met memorie van toelichting.

[1] De oorspronkelijke tekst van het voorstel van wet en van de memorie van toelichting zoals voorgelegd aan de Afdeling advisering van de Raad van State is ter inzage gelegd bij het Centraal Informatiepunt Tweede Kamer

kst-34176-4
ISSN 0921 - 7371
’s-Gravenhage 2015

Het wetsvoorstel voorziet in de implementatie van de Richtlijn jaarrekening.[2] *Deze richtlijn vervangt onder meer de vierde en de zevende richtlijn vennootschapsrecht. Deze richtlijnen zijn omgezet in Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek. De Richtlijn jaarrekening leidt tot wijziging daarvan.*

De Afdeling advisering van de Raad van State adviseert het voorstel naar de Tweede Kamer te zenden, maar acht op onderdelen aanpassing van het voorstel wenselijk. Zij adviseert op enkele punten de terminologie van het wetsvoorstel in overeenstemming te brengen met de terminologie van de richtlijn. Daarnaast adviseert zij tot een dwingende delegatiegrondslag voor openbaarmaking van het verslag van betalingen aan overheden inzake de winningsindustrie of houtkap van oerbossen.

Blijkens de mededeling van de Directeur van Uw kabinet van 19 december 2014, nr. 2014002454, machtigde Uwe Majesteit de Afdeling advisering van de Raad van State haar advies inzake het bovenvermelde voorstel van wet rechtstreeks aan mij te doen toekomen. Dit advies, gedateerd 6 februari 2015, nr. W03.14.0478/II, bied ik U hierbij aan.

1. Terminologie

a. De Richtlijn jaarrekening vervangt de term jaarrekening door «jaarlijkse financiële overzichten» en de term jaarverslag door «bestuursverslag». Aan de inhoudelijke eisen waaraan deze documenten moeten voldoen verandert niets. Daarom wordt voorgesteld de terminologie van het BW te behouden. Volgens de toelichting bij het wetsvoorstel worden de termen jaarrekening en jaarverslag in verschillende regelingen gebruikt en als zodanig onder deze wettelijke begrippen herkend.
Wat de richtlijn aanduidt met «bestuursverslag» wordt in het BW meestal met «jaarverslag» aangeduid (zie artikel 2:391 BW). In de praktijk wordt het begrip jaarverslag echter gebruikt voor het geheel aan stukken (financieel verslag of jaarrekening en bestuursverslag). Ook in de literatuur en in wetgeving buiten Boek 2 is dit het geval.[3] *Het verdient de voorkeur bij deze praktijk aan te sluiten door in de wet de term bestuursverslag op te nemen en daarmee de terminologie van de richtlijn te volgen. Het zoveel mogelijk volgen van de richtlijnterminologie en -systematiek heeft bovendien als voordeel dat de aansluiting tussen richtlijn en nationale regelgeving wordt vereenvoudigd en dat interpretatieverschillen worden voorkomen.*

Wat betreft de term jaarrekening geldt dat deze wel zodanig is ingeburgerd dat de Afdeling begrijpt dat deze term in de Nederlandse wet wordt gehandhaafd. Bovendien komen betekenis van het Nederlandse begrip jaarrekening en het richtlijnbegrip «jaarlijkse financiële overzichten» inhoudelijk overeen. Om een eensluidende uitleg van de begrippen uit wet en richtlijn te garanderen adviseert de Afdeling echter in artikel 2:361 BW te bepalen dat onder «jaarrekening» wordt verstaan: de jaarlijkse financiële overzichten als bedoeld in artikel 4 van de richtlijn.

De Afdeling adviseert het voorstel in het licht van het vorenstaande aan te passen.

---

[2] Richtlijn 2013/34/EU van het Europees parlement en de Raad van 26 juni 2013 betreffende de jaarlijkse financiële overzichten, geconsolideerde financiële overzichten en aanverwante verslagen van bepaalde ondernemingsvormen, tot wijziging van richtlijn 2006/43/EG van het Europees parlement en de Raad en tot intrekking van richtlijnen 78/660/EEG en 83/349/EEG van de Raad (PbEU 2013, L182).

[3] Zie bijv. artikel 157b van de Wet op de expertisecentra waarin gesproken wordt over het bestuursverslag als bedoeld in artikel 2:391 BW.

b. Artikel 16, eerste lid, onderdeel f, van de Richtlijn jaarrekening bepaalt dat het bedrag en de aard van de afzonderlijke baten- of lastenposten van uitzonderlijke omvang of uitzonderlijke mate van voorkomen dienen te worden toegelicht. In het voorgestelde artikel 2:377, lid 8 BW wordt dit toelichtingsvereiste gereserveerd voor baten en lasten «die van een bijzondere omvang zijn of in bijzondere mate voorkomen.»
De Afdeling merkt op dat de keuze voor het woord «bijzonder» afwijkt van het in de richtlijn gebruikte woord «uitzonderlijk». De betekenis van deze woorden is niet gelijk. Voorts wijst de Afdeling op het voorgestelde artikel 2:386, lid 3 BW waarin, in overeenstemming met de richtlijn, de term «uitzonderlijk» wordt gehanteerd.

Gelet op het bovenstaande adviseert de Afdeling ook in artikel 2:377 BW de terminologie van de Richtlijn jaarrekening te volgen.

1a. Het wetsvoorstel is overeenkomstig het advies van de Afdeling advisering van de Raad van State, om het begrip «jaarverslag» te vervangen door «bestuursverslag», aangepast.
Het advies om de definitie van jaarrekening in artikel 2:361 BW aan te passen door te verwijzen naar de jaarlijkse financiële overzichten als bedoeld in artikel 4 van de richtlijn wordt niet overgenomen. Artikel 4 van de richtlijn jaarrekening bevat geen definitie van het begrip «jaarlijkse financiële overzichten», maar geeft onder meer aan dat de jaarlijkse financiële overzichten de balans, de winst- en verliesrekening en de toelichting bij de financiële overzichten bevatten. Omdat dit ook reeds is opgenomen in artikel 2:361 BW en in titel 9 Boek 2 BW verder is uitgewerkt waar de jaarrekening aan moet voldoen, is een verwijzing naar het artikel in de richtlijn jaarrekening niet nodig.

1b. Overeenkomstig het advies van de Afdeling advisering van de Raad van State wordt in het voorgestelde artikel 2:377 lid 8 BW gesproken over vermelding van baten en lasten die van uitzonderlijke omvang zijn of in uitzonderlijke mate voorkomen. Op die wijze wordt aangesloten bij de terminologie van de richtlijn jaarrekening.

2. Betalingen aan overheden

De Richtlijn jaarrekening bevat in hoofdstuk 10 een verplichting voor grote ondernemingen en alle organisaties van openbaar belang die actief zijn in de winningsindustrie of houtkap van oerbossen, om een verslag openbaar te maken van betalingen aan overheden van de landen waar zij activiteiten verrichten. Ter uitvoering daarvan wordt voorgesteld in een nieuwe afdeling 8a een grondslag op te nemen om bij algemene maatregel van bestuur te kunnen bepalen welke ondernemingen een dergelijk verslag moeten opstellen en om nadere regels te kunnen stellen omtrent de inhoud van het verslag.[4] Volgens de toelichting is voor deze formulering gekozen omdat de richtlijn de mogelijkheid opent dat de reikwijdte ervan op termijn zal worden uitgebreid tot andere bedrijfssectoren.

De Afdeling wijst erop dat artikel 42 van de Richtlijn jaarrekening («de lidstaten schrijven voor») imperatief is geformuleerd en verlangt dat de lidstaten in elk geval de beide hiervoor genoemde bedrijfssectoren aanwijzen. Het voorgestelde artikel 2:392a BW bevat echter slechts een facultatieve delegatiegrondslag («kan worden bepaald») voor in de algemene maatregel van bestuur nader te omschrijven sectoren, hetgeen in dit geval onnodig risico's oplevert voor een juiste en volledige implementatie. Mogelijk wordt op deze manier niet voldaan aan de vereiste specificiteit, nauwkeurigheid en duidelijkheid om ten volle te

[4] Het voorgestelde artikel 2:392a BW.

voldoen aan de door de EU-wetgever gestelde vereisten van duidelijkheid en rechtszekerheid.[5] *Voorts is een aantal van de in hoofdstuk 10 opgenomen regels zodanig concreet of vergelijkbaar met wel in het wetsvoorstel uitgewerkte bepalingen dat niet duidelijk is waarom het nodig is een algemene grondslag op te nemen voor het stellen van nadere regels en waarom deze bepalingen niet in de wet zelf worden opgenomen. Dit betreft bijvoorbeeld de verplichting om een geconsolideerd verslag op te stellen (artikel 44) en de openbaarmaking (artikel 45). Ten slotte wijst de Afdeling er op dat, anders dan in het tot voorbeeld genomen artikel 2:417 BW het geval is, een verwijzing naar concrete typen van richtlijnen ontbreekt. Daardoor is de delegatiegrondslag onvoldoende begrensd.*

Gelet op het voorgaande adviseert de Afdeling in het voorstel te voorzien in een dwingende delegatiegrondslag, niet te delegeren hetgeen voldoende concreet is om in de wet vast te leggen en voorts aan te duiden op welke typen richtlijnen de bepaling betrekking heeft.

2. De delegatiegrondslag om nadere regels te stellen omtrent het verslag van betalingen aan overheden is in overeenstemming met het advies van de Afdeling advisering van de Raad van State imperatief geformuleerd en geconcretiseerd.
In het voorgestelde artikel 392a wordt opgenomen dat bij algemene maatregel van bestuur ter uitvoering van richtlijnen van het Europees parlement en de Raad van de Europese Unie inzake de jaarrekening rechtspersonen uit nader omschreven sectoren worden verplicht een verslag dan wel een geconsolideerd verslag openbaar te maken over betalingen die zij doen aan overheden en nadere regels worden gesteld omtrent de inhoud van het verslag. De openbaarmaking van het verslag geschiedt overeenkomstig artikel 394 leden 1 tot en met 3.
Het facultatieve element («kan worden bepaald») is op deze wijze vervallen.
Tevens is in lijn met artikel 2:417 BW geconcretiseerd dat het gaat om nadere regels die volgen uit EU-richtlijnen inzake de jaarrekening en aanverwante verslagen. Dit biedt een afgrenzing van de delegatiegrondslag. Deze begrenzing is niet beperkt tot de onderhavige richtlijn jaarrekening omdat de mogelijkheid bestaat dat in een andere richtlijn bepalingen over betalingen aan overheden worden opgenomen, bijvoorbeeld de EU-richtlijn transparantie voor beursvennootschappen (Richtlijn 2004/109/EG van het Europees parlement en de Raad betreffende de transparantievereisten die gelden voor informatie over uitgevende instellingen waarvan effecten tot de handel op een gereglementeerde markt zijn toegelaten, zoals gewijzigd door richtlijn 2013/50/EU). Er kan dan één algemene maatregel van bestuur betreffende het verslag van betalingen aan overheden worden gebruikt om de voorschriften uit de verschillende richtlijnen te implementeren.
Verder wordt naar aanleiding van het advies van de Afdeling advisering van de Raad van State voorgesteld dat de rechtsgrondslag ook betrekking heeft op een geconsolideerd verslag van betalingen aan overheden.
Ten slotte wordt geconcretiseerd binnen welke termijn en op welke wijze het verslag openbaar moet worden gemaakt. Dat dient te geschieden op dezelfde wijze als de jaarrekening openbaar wordt gemaakt, dat wil zeggen uiterlijk binnen 12 maanden na afloop van het boekjaar via het handelsregister van de Kamer van Koophandel (artikel 2:394 BW).

[5] Zie ook het advies van de Afdeling advisering d.d. 13 januari 2014 inzake de Omgevingswet, (Kamerstukken II 2013/14, 33 962, nr. 4). In paragraaf 3.2.2 van dat advies wordt verwezen naar het ook hier relevante arrest van het Hof van Justitie van de EU van 14 maart 2006, ECLI:EU:C:2006:173, C-177/04, Commissie/Frankrijk, punt 48.

Bovenstaande wijzigingen verbeteren de duidelijkheid en rechtszekerheid van de rechtsgrondslag voor de algemene maatregel van bestuur en van de implementatie van de richtlijn jaarrekening.

3. Toelichting bij de jaarrekening en overige gegevens

In titel 9 van Boek 2 van het BW is een systematisch onderscheid aangebracht tussen enerzijds de gegevens over de toelichting bij de jaarrekening die zien op de financiële situatie van de rechtspersoon in het betrokken boekjaar en anderzijds de overige gegevens die op grond van de richtlijn aan de jaarrekening moeten worden toegevoegd. Voorschriften over laatstgenoemde gegevens zijn opgenomen in artikel 2:392 BW. Het wetsvoorstel doorbreekt deze systematiek door een deel van de gegevens die niet zien op de financiën in het betrokken boekjaar over te hevelen van artikel 2:392 BW naar de afdeling over de toelichting op de jaarrekening.[6] *In de toelichting wordt deze verplaatsing niet dragend gemotiveerd, net zomin als het criterium voor de keuze welke onderdelen wel en niet worden verplaatst, terwijl dat tegen de achtergrond van de door de wetgever gekozen systematiek in titel 2.9 wel wenselijk is.*

De Afdeling adviseert de toelichting in het licht van het bovenstaande aan te vullen en zo nodig het voorstel aan te passen.

3. De passage in de memorie van toelichting over de voorgestelde wijziging van artikel 2:392 BW om informatie die thans onder overige gegevens dient te worden vermeld te verplaatsen naar de toelichting op de jaarrekening, is aangevuld.

4. Beperking afschrijvingstermijn goodwill

De Richtlijn jaarrekening brengt een wijziging aan in de voorschriften over de afschrijving van goodwill. Uitgangspunt is dat deze wordt afgeschreven over de economische gebruiksduur. In uitzonderlijke gevallen, wanneer de gebruiksduur van de goodwill niet met zekerheid kan worden geraamd, worden die vaste activa over een door de lidstaten te bepalen maximumperiode afgeschreven.[7] *Deze wijziging is verwerkt in artikel 2:386, lid 3 BW. Aan dat lid wordt voorts een vierde volzin toegevoegd waaruit volgt dat in de toelichting bij de jaarrekening opgave wordt gedaan van de afschrijvingsduur van de kosten van goodwill onder vermelding van de redenen voor deze duur. De Afdeling leest de bepaling in de richtlijn aldus dat deze slechts betrekking heeft op de vorengenoemde uitzonderlijke gevallen, terwijl de toe te voegen zin in het wetsvoorstel ertoe leidt dat zij altijd van toepassing is op de afschrijvingsduur van de goodwill.*

De Afdeling adviseert aan te sluiten bij de richtlijn en de motiveringsplicht in de toelichting te beperken tot de uitzonderlijke gevallen waarin de gebruiksduur niet met zekerheid kan worden geraamd.

4. In de voorgestelde vierde volzin van artikel 2:386 lid 3 BW wordt verduidelijkt dat slechts in de uitzonderlijke gevallen waarin goodwill niet over de economische gebruiksduur kan worden afgeschreven, in de toelichting bij de jaarrekening opgave moet worden gedaan van de afschrijvingsduur en de redenen voor deze duur.

---

[6] Titel 2.9, afdeling 5; de voorgestelde artikelen 2:380a, 380c en 380d.
[7] Artikel 12, elfde lid, Richtlijn jaarrekening.

5. De Afdeling verwijst naar de bij dit advies behorende redactionele bijlage.

5. Van de gelegenheid is gebruik gemaakt het voorstel van wet en de memorie van toelichting op enkele technische punten aan te passen. Tevens is in het voorgestelde zevende lid van artikel 2:398 BW verduidelijkt dat organisaties van openbaar belang de rechtspersonen genoemd in artikel 2:360 BW zijn die tevens beursvennootschap, bank of verzekeraar zijn of als een dergelijke organisatie bij algemene maatregel van bestuur worden aangewezen. Met de redactionele kanttekeningen van de Afdeling advisering van de Raad van State is rekening gehouden.

De Afdeling advisering van de Raad van State geeft U in overweging het voorstel van wet te zenden aan de Tweede Kamer der Staten-Generaal, nadat met het vorenstaande rekening zal zijn gehouden.

De vicepresident van de Raad van State,
J.P.H. Donner

Ik moge U verzoeken het hierbij gevoegde gewijzigde voorstel van wet en de gewijzigde memorie van toelichting aan de Tweede Kamer der Staten-Generaal te zenden.

De Minister van Veiligheid en Justitie,
I.W. Opstelten

Redactionele bijlage bij het advies van de Afdeling advisering van de Raad van State betreffende no. W03.14.0478/II

– Artikel I, onderdeel P, onder 1, als volgt formuleren:
  1. Het derde lid vervalt, waarna het vierde en vijfde lid worden vernummerd tot derde en vierde lid.
– Artikel I, onderdeel R, als volgt formuleren:
  In artikel 392, eerste lid, vervallen de onderdelen c en g onder verlettering van de onderdelen d, e, f en h tot c, d, e en f.
– Bij de artikelsgewijze toelichting aangeven op welk artikel in Romeinse cijfers en welk onderdeel (in hoofdletters) de wijziging betrekking heeft.
– In het voorgestelde artikel I, onderdeel W, onder 1 (artikel 396, eerste lid) «Behoudens» vervangen door: Onverminderd.
– In artikel I, onderdeel W, onder 4 «soort schuld of» vervangen door «schuld of» en onder 8 «392» vervangen door:, 392.
– Artikel I, onderdeel Y (artikel 398), onder 4 lid 8 (nieuw) schrappen en lid 7 nieuw na «(PbEU 2013, L 182)» aanvullen met: en op rechtspersonen die als zodanig bij algemene maatregel van bestuur worden aangewezen wegens hun omvang of functie in het maatschappelijk verkeer. Tevens artikel I, onderdeel Z, onder 2 (artikel 402), artikel I, onderdeel AA, onder 4 (artikel 403) en artikel I, onderdeel BB, onder 1 (artikel 407) hieraan aanpassen.
– Artikel I, onderdeel AA, onder 1 (artikel 403) als volgt formuleren:
  1. In het eerste lid, onderdeel c, wordt «de zevende richtlijn van de Raad van de Europese Gemeenschappen inzake het vennootschapsrecht of een der beide richtlijnen van de Raad van de Europese Gemeenschappen betreffende de jaarrekening en de geconsolideerde jaarrekening van banken en andere financiële instellingen» vervangen door: richtlijn 2013/34/EU van het Europees parlement en de Raad van 26 juni 2013 betreffende de jaarlijkse financiële overzichten, geconsolideerde financiële overzichten en aanverwante verslagen van bepaalde ondernemingsvormen, tot wijziging van richtlijn 2006/43/EG van het Europees parlement en de Raad en tot intrekking van richtlijnen 78/660/EEG en 83/349/EEG van de Raad (PbEU 2013, L 182).
– In artikel II, onderdeel A, «3» vervangen door: 4.
– De implementatietabel, tweede kolom, nader bezien, omdat de toelichting «behoeft geen implementatie (reeds opgenomen in nationale wetgeving)» ook wordt gegeven indien wel wijzigingen zijn doorgevoerd op grond van de Richtlijn jaarrekening. Zie bijvoorbeeld artikel 12, elfde lid, Richtlijn jaarrekening en de daarmee corresponderende wijziging van artikel 2:386, lid 3 BW.